

都更權利變換法律性質之爭議 —以土增稅及契稅優惠為中心

陳東良律師

壹、前言

由於房市多頭，都市可供建築土地日益稀少，建商在覓地不易，加上都市更新有許多優惠及獎勵，都市更新成為建築業之新顯學。依都市更新條例第 25 條，都市更新之實施方式，雖得以「權利變換」、「協議合建」及其他方式實施。¹但於土地增值稅及契稅兩稅目之租稅優惠，則僅限於以「權利變換」方式實施²。因此常見實務之都市更新案，縱然地主與實施者(通常為建商)已簽定「協議合建」契約，但通常會在契約內訂明，本協議合建案為取得稅捐優惠，同意以「權利變換」方式實施，其後再由建商依「權利變換」方式實施都市更新。然以「權利變換」實施都市更新，是否所有參與都市更新者均能取得上開稅捐優惠?參與都市更新之地主固應予優惠，然參與都市更新之「實施者」，是否亦應享有此優惠?實務上對此頗有爭執，都市更新之主管機關及稅捐主管機關之立場亦不相同，本文則嘗試從法律上角度分析。

貳、實施者得為都更條例「權利變換取得土地及建物」主體之理由

依都市更新條例(下稱「都更條例」)第 46 條第 3 款「依權利變換取得之土地及建築物，於更新後第一次移轉時，減徵土地增值稅及契稅百分之四十」。稽本條文字，「依**權利變換取得**之土地及建築物」，僅規範依權利變換取得之**客體**，但對於得適用之主體則未有任何明示，再考諸本條立法理由亦付之闕如，致實務解釋滋生疑義。參考都更條例第 3 條第 5 款「權利變換：係指更新單元內重建區段之土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人或**實施者**，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，**按其更新前權利價值及提供資金比例，分配更新後建築物及其土地之應有部分或權利金。**」依本條對「權利變換」之立法解釋，似將實施者視為與都市更新中之地主及權利關係人為「合夥關係」，亦即於都市更新程序中，地主或其他權利關係人固以其本來所有之土地或權利參與都市更新，然實施者則是提供資金並執行更新程序，方使都市更新得以順利完成，因該等人對都市更新均有其一定貢獻，若有租稅優惠亦應一視同仁以免不公。況且，依法條對「權利變換」之定義，不管地主及權利關係人，均得依其**提供權利價值及資金比例**，分配更新後其應有之建築物及土地，更可看出都市更新之地主、權利關係人及實施者，在法律評價上較接近「合夥關係」。亦即，依「出權(錢)出力」之投入比例，分配更新後之房地。由於實施者與地主及權利關係人為「合夥關係」，因此地主、權利關係人及實施者，既均依「權利變換」前之權益比例，計算其「權利變換」後應分配之土地及建物，因此解釋上實施者依「權利變換」而取得之房地，應與地主係因「權利變換」而取得之土地及建物並無不同。從而，結合上開都更條例第 46 條第 3 款及第 3 條第 5 款之規定應可得出，**實施者應得為「權利變換取得土地及建物之主體」，從而實施者因權利變換而取得之房地，於日後第一次移轉時，應得分別減徵 40%之**

¹ 都市更新條例第 25 條第 1 項：

都市更新事業計畫範圍內重建區段之土地，以權利變換方式實施之。但由主管機關或其他機關辦理者，得以徵收、區段徵收或市地重劃方式實施之；其他法律另有規定或經全體土地及合法建築物所有權人同意者，得以協議合建或其他方式實施之。

² 參見都更條例第 46 條第 3 至 6 款。

契稅及土地增值稅。

參、實施者不應為都更條例「權利變換取得土地及建物」主體之理由

雖然由上開法條分析，實施者因權利變換取得之土地及建物於更新後第一次移轉，應得適用土地增值稅及契稅減徵之優惠，惟此係基於「合夥關係」之立論。然若依都更條例第 30 條第 1 項前段規定「權利變換後之土地及建築物扣除前條規定折價抵付共同負擔後，其餘土地及建築物依各宗土地權利變換前之權利價值比例，分配與原土地所有權人」。以本條內容可知，實施者所取得「權利變換」後之土地及建物，並非係依「合夥關係」之「出資比例」分配取得，而是計算實施者於本都市更新案，為了於完成更新案之地上建築物，所提供之資金及勞務之價值(即所謂「共同負擔」)，這些本應由地主負擔之成本費用，地主不以現金支付「共同負擔」，而改以更新完成後之土地及建物，以折價抵付方式予實施者。因此，依本條規定之計算方式，實施者於都市更新後得取得之土地及建物，並非依其投入成本與更新前土地及建物權益之加總後所佔比例，依「權利變換」方式分配更新後之土地及建物。而是以更新後之土地及建物之價值，逕為折價抵付實施者代墊之「共同負擔」。亦即，在此架構下，實施者於都市更新程序中，較接近民法上之「包工包料承攬」的法律關係，係由地主支付承攬之報酬予實施者，僅在於支付報酬的方式，係以更新後房地之「實物」支付而已。

另依都市更新權利變換實施辦法第 2 條規定「本辦法所稱**權利變換關係人**，係指依本條例第三十九條規定辦理權利變換之合法建築物所有權人、地上權人、永佃權人及耕地三七五租約承租人。」，亦可發現本條並未將「實施者」規定入內，因此「實施者」並非都更條例中之權利變換關係人，益徵可得確認。準此，實施者所取得之以「權利變換」方式實施之更新後的房地，其法律關係並非因「權利變換」而取得，而是因「承攬」而取得，並以該等更新後房地之實物，作為「實施者」承攬之對價。因此，「實施者」取得更新後之房地是因「折價抵付」，而非是因「權利變換」而取得，故而不得為都更條例「權利變換取得土地及建物」之主體，進而亦無得適用都更條例第 46 條第 3 款關於契稅及土地增值稅之減免優惠。

肆、主管機關見解之爭議及釋令見解之變更

實施者取得更新後之房地，究應否有都更條例第 46 條第 3 款之適用，身為都更主管機關之內政部，及身為租稅主管機關之財政部，曾有不同之見解及函釋，即或財政部釋令見解前有亦有不同，說明如下：

(一) 內政部

依內政部 98 年 6 月 23 日內授營更字第 0980806173 號函釋「探究本條例第 46 條第 3 款立法意旨，係權利變換為市地重劃之立體化，為提高更新地區內土地及建築物所有權人參與意願，以及課稅公平考量，爰參照市地重劃之減稅規定明定減徵之。查市地重劃後第一次移轉，除依土地稅減免規則第 20 條第 6 款規定，土地增值稅減徵百分之 20 外，依獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第 52 條規定，自辦市地重劃區抵費地出售時，不計徵土地增值稅；另依土地稅法第 28 條規定，政府公辦之抵費地標售，屬於公有土地出售，亦屬免徵。而都市更新案採**權利變換**方式實施，實施者取得之土地，性質類似市地重劃抵費地，兩者相較，實施者取得部分，倘無任何減免，似非立法原意。」依本函釋，內政部以都更條例第 46 條第 3 項之立法意旨立論，並認為都市更新類似市地重劃，都更實施者所取得之土地，類似市地重劃之抵費地，既然市地重劃之抵費地出售不計徵土地增值稅，則都更實施者因都更代墊「共同負擔」而取得之土地，若無任何減免似為不公，而主張都更實施者所取得之土地，得為都更條例第 46 條第 3 款之適用。

(二) 財政部

財政部對於實施者得否為都更條例第 46 條第 3 款之適用主體，雖無直接釋函，但由財政部 96 年 12 月 18 日台財稅第 09604557380 號函(下稱「財政部 96 年釋函」)對於都更契稅減免規定，「次依同條例(按:指都更條例)第 3 條第 5 款規定，土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人或實施者參與權利變換後，按其權利價值或提供資金比例受配更新後建築物之應有部分，其**性質可認屬出資興建房屋之原始起造人，非屬契稅條例第 2 條之課稅範圍。**」，亦即本釋函認為都更後之建物，係由土地所有權人、權利關係人及實施者共同出資興建，因此所分配之建物均屬原始取得，而非契稅條例規定之課徵範圍。依此見解，則似認為實施者與土地所有權人及權利關係人，於都更程序中係屬「合夥關係」，亦即各提供其相關權利及資金共同興建後，再依出資(權)比例分配房屋。

然財政部於 100 年 2 月 21 日以台財稅字第 09900426890 號令³(下稱「財政部 100 年釋令」)，就上開財政部 96 年釋函中，關於上段所引文字全部刪除，並再次釐清，土地所有權人取得都更條例規定更新後之建物，於移轉予實施者依都更條例第 46 條第 6 款固得免徵契稅，但移轉予其他權利關係人，應依都更條例第 46 條第 3 款規定減徵 40%。亦即，土地所有權人因權利變換所取得之建物，移轉予「實施者」或「其他關係人」時，均已屬「更新後第一次移轉」，固得分別適用都更條例第 46 條第 6 款及第 3 款免徵或減徵之規定，惟日後「實施者」或「其他關係人」再次移轉時，已非更新後第一次移轉，自無得適用上開減免徵契稅之規定。

此依內政部 99 年 10 月 6 日內授營更字第 0990197098 號函復財政部內容略以，「.....貴部(按，即財政部)認為，實施者取得更新後之土地及建築物，係由土地所有權人獲配後折價抵付移轉予實施者，**該次移轉即為土地所有權人依權利變換取得後第一次移轉**，依本條例(按，即都市更新條例)第 46 條第 6 款規定，免徵土地增值稅及契稅，日後再移轉時，已無本條例第 46 條第 3 款減徵土地增值稅及契稅 40 %之適用。上開所提見解，本部(按，即內政部)敬表同意」，更是明白指出，財政部認定，土地所有權人以更新後之房地，以折價抵付共同負擔方式，移轉房地予實施者，已是依權利變換後取得房地之第一次移轉，內政部前雖以立法旨意認為實施者因「權利變換」取得之房地，當有都更條例第 46 條第 3 款之適用，惟於此際顯已不再堅持，而同意財政部的見解。準此，都更主管機關及稅捐主管機關已達成共識，認為實施者日後再次移轉所取得更新後之房地時，已非第一次移轉，無得適用都更條例第 46 條第 3 款之減徵 40% 土地增值稅及契稅之優惠。

伍、都更權利變換之「合夥」與「承攬」

觀察財政部上開兩函釋內容，表面上雖僅是說明都更條例第 46 條第 3 款關於，「權利變換後第一次移轉」之意涵，惟實際上是對於都市更新採「權利變換」方式實施者，其法律性質定性不同，以致有前後不同之解釋。

依財政部 96 年函釋內容，引都更條例第 3 條第 5 款之規定，而認為土地所有權人、權利關係人及實施者，依權利變換取得之建物，係屬原始取得。亦即各該人等分別「出權(錢)出力」而興建更新之建物，並依各該人「出權(錢)出力」之比例分回興建完成之建物，自然應認係原始取得，而非契稅

³ 財政部於 100 年 2 月 21 日以台財稅字第 09900426890 號令

- 一、 實施者依都市更新條例第 30 條第 1 項規定取得更新後之建築物，係由土地所有權人獲配後折價抵付共同負擔而移轉予實施者，該次移轉應依同條例第 46 條第 6 款規定免徵契稅。至合法建築物所有權人、他項權利人依同條例第 39 條第 2 項規定取得更新後之建築物，亦係由土地所有權人獲配後移轉，該次移轉應依契稅條例及都市更新條例第 46 條第 3 款規定辦理。
- 二、 本部 96 年 12 月 18 日台財稅字第 09604557380 號函說明二、(一)後段「次依同條例第 3 條第 5 款規定，土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人或實施者參與權利變換後，按其權利價值或提供資金比例受配更新後建築物之應有部分，其性質可認屬出資興建房屋之原始起造人，非屬契稅條例第 2 條之課稅範圍。」文字，自即日起刪除。
- 三、 本令發布前，已向主管稽徵機關申報契稅之案件，仍依本部修正前 96 年函規定辦理。

條例第 5 條規定，以「買賣、承典、交換、贈與、分割或占有」其中之一的方式取得不動產，故而均應免徵契稅。

惟依財政部 100 年釋令內容，已變更 96 年函釋見解，認為都市更新以權利變換方式實施，係土地所有權人基於地主身分，委請「實施者」(建商)於都更單元內興建建築物，而該等建物於實施者興建完成時，其所有權依法仍為地主所有。地主再依「實施者」因施作該等建物所先行墊付之「共同負擔」，以興建完成之建物連同相關土地持分，依權利變換之計價方式移轉予實施者，以代現金支付。因此，於此見解下，則地主與「實施者」之法律關係，則較接近民法上之「承攬」。

由於在「承攬」之法律關係下，即或建物係由實施者出資興建，但建物所有權人仍屬起造人即地主所有，而土地所有權人本即是原地主所有。因此，當更新完成後，地主將其所有之土地或建物，移轉予實施者或權利關係人，均屬更新後第一次移轉。從而，該等自地主取得之土地或建物之人，不管是實施者或權利關係人，日後再為移轉即不得再主張適用都更條例第 46 條第 3 款之規定。

陸、結語

對照都更條例第 3 條第 5 款及第 31 條第 1 項本文，對於「權利變換」之規定顯有不同，前者為「比例關係」，後者為「扣除關係」。因此，財政部於 96 年函釋以都更條例第 3 條第 5 款對「權利變換」之立法解釋為基礎，遂將更新後房屋認為係由實施者自行出資建造，為原始取得而非契稅條例規範之課稅範圍；其後，由於都更條例第 31 條第 1 項本文，實係規定應先扣除共同負擔後，再依更新前權益比例分配更新後之房地予地主，且這才是現行都更實務所採行之方式，因此財政部遂變更其原本見解，而認為「權利變換」中實施者之角色，應較接近「承攬人」之地位，其因「權利變換」所取得之房地，實際上僅是其承攬之對價。此一解釋，符合經濟實質，亦符合都更，甚或市地重劃對於租稅獎勵之立法，應以土地所有權人為主要適用對象之立法意旨，應可贊同。至於，都更條例第 3 條第 5 款及第 31 條第 1 項本文，對於「權利變換」之規定有所不同乙節，法規主管機關應得於本次修法一併調整，使都更條例之法體系本身更為一致調合。

(作者：陳東良，理律法律事務所律師，本文不代表事務所之意見。)